

学校编码: 10384
学 号: 200011037

分 类 号 _____ 密 级 _____
UDC _____

学 位 论 文

公司战略财务监控

高明

指 导 教 师 姓 名 : 傅元略 教授
申 请 学 位 级 别 : 硕 士
专 业 名 称 : 会 计 学
论 文 提 交 日 期 : 2003 年 5 月
论 文 答 辩 日 期 : 2003 年 6 月
学 位 授 予 单 位 : 厦 门 大 学
学 位 授 予 日 期 : 2002 年 月

答辩委员会主席 _____
评 阅 人 _____

2003 年 5 月

摘要

今天，高速网络、强大的电脑已经渗透到世界的每一个角落，信息的沟通和共享如此迅速，日益加快着世界变化的节奏，以至变化成为当今世界唯一的永恒事物。在这样的环境下，顾客需要更快的服务，企业需要更快的反应速度。企业必须保持超强的应变能力和竞争灵活性，再也不能满足于过去对战略执行缓慢的反应，必须通过对自身组织的重构，使之对环境 and 组织内部发生的事物做出适时反映，通过调整组织的运行，最大程度上满足顾客的需求。企业如何利用信息技术适时调整战略规划和建立适时的财务监控体系以适应这个多变的世界就成为一个重要的研究课题。本文的创作思路正是顺应这一时代需求而诞生的。

本文首先对战略财务监控的理论和实务的现状做了简要分析，指出了当前国内理论和实务的不足。本文认为强化战略财务监控是完善公司治理实务的重要途径，是保证战略得到有效实施的基本手段。接着，本文对公司战略财务监控的理论基础做了深入的探讨，指出战略财务监控要综合各个战略管理流派的优秀思想，强调战略财务监控必须根据战略特点制定，突出自学和自我适应机制。通过对目前流行的预算以及 BBRT（超越预算圆桌会议）新近提出的“超越预算模型”的分析，本文认为两者各有其适用性，同时认为战略财务监控所采用的绩效评价模型可以将预算嵌入平衡计分卡。

其次，本文分析了战略财务监控以及其绩效评价体系的具体设计问题，重点分析了战略财务监控的特征、适用范围、设计流程以及绩效评价体系的框架。本文所提出的战略财务监控体系糅合了战略管理学、绩效管理、理财学以及信息技术应用等相关领域的成果，体现出了崭新的特点。本文在对各种战略绩效评价体系进行比较分析的基础上，采用平衡计分卡作为战略财务监控的绩效评价体系，并针对实施中的难点对平衡计分卡的指标体系作了局部拓展，例如，本文将平衡计分卡的客户方面拓展为外部指标，增加了股东方面、供应商方面、社区环境方面。除了在绩效评价指标体系的学习和成长过程方面突出学习能力外，本文还通过引入 6σ 管理法的 DMAIC¹ 过程改进方法强化战略财务监控的不断学习和完善过程。

供需链的战略绩效评价与监控是一个特殊问题，所以本文单辟一章重点分析了对供需链的基本认识、供需链绩效评价体系的特征、供需链绩效评价体系的框架以及与战略财务监控的关系。本文认为在衡量供需链绩效时，要采用能够反映供应链整体和各节点之间关系的绩效评价指标，把评价的对象扩大到供需链上的相关企业。本文在分析了三分评价模型的基础上探讨了供需链绩效评价平衡计分卡框架，专门设计了产品完成点、满意度等适应供需链特点的指标，并就两种评价体系的特点和适用范围做了分析。

最后，本文结合都市房产托拉斯组织和华能团等公司的案例，探讨了保证都市房产托拉

¹ DMAIC 即定义（define）、评估（measure）、分析（analyze）、改进（improve）、控制（control）英文单词首字母的缩写。

斯组织战略财务监控实施成功的关键因素，并结合我国的实际情况，对我国应用战略财务监控提出了积极的建议。接着，本文对战略财务监控有待进一步研究的课题做了简要分析。

在我国实务界，建立科学的战略财务监控体系的任务是严峻的。我们无论在市场建设、企业信息化建设、公司治理，还是企业管理水平等方面都面临着挑战，而战略财务监控可以作为加强公司治理、提高我国企业管理水平的一个突破口。本文所做的理论和实务上的探讨在这方面做了有益的尝试。本文结合案例剖析，并注意企业信息化对实施战略管理财务监控的作用，充分体现研究成果的应用价值。

关键词： 战略、战略财务监控、绩效评价体系

目录

第一章 引言	1
一、战略财务监控理论和实务的现状	1
二、战略财务监控与公司治理	2
三、研究战略财务监控的意义	3
四、本文拟讨论的主要内容	4
第二章 战略财务监控的理论纷争	5
一、战略管理理论流派之争	5
二、超越预算	7
第三章 战略财务监控设计	11
一、信息化环境下的战略财务监控的特征	11
二、战略财务监控的适用范围问题	14
三、战略财务监控体系的设计流程	15
第四章 战略财务监控的工具：战略绩效评价体系	18
一、战略财务监控绩效评价系统的优劣评价标准	18
二、战略绩效评价体系的比较与选择	19
三、平衡计分卡在实施中的难点	21
四、绩效评价的指标体系	23
第五章 供需链的战略绩效评价与监控	29
一、对供需链的认识	29
二、供需链管理绩效评价体系的特点	30

三、供需链管理绩效评价指标体系.....	30
四、供需链绩效评价与战略财务监控	33
第六章 战略财务监控应用案例和启示.....	35
一、都市房产托拉斯组织对客户快速反应战略的财务监控.....	35
二、应用总结	38
三、启示	39
四、有待进一步研究的问题.....	41
主要参考文献.....	42
中文参考文献:	42
英文参考文献:	44
后记	46

第一章 引言

今天，高速网络、强大的电脑已经渗透到世界的每一个角落，信息的沟通和共享如此迅速，日益加快着世界变化的节奏，以至变化成为当今世界唯一的永恒事物。在这样的环境下，顾客需要更快的服务，企业需要更快的反应速度。企业必须保持超强的应变能力和竞争灵活性，再也不能满足于过去对战略执行缓慢的反应，必须通过对自身组织的重构，使之对环境 and 组织内部发生的事物做出适时反映，通过调整组织的运行，最大程度上满足顾客的需求。企业如何利用信息技术适时调整战略规划和建立适时的财务监控体系以适应这个多变的世界就成为一个重要的研究课题。

一、战略财务监控理论和实务的现状

战略财务监控这一表述可以理解对战略的财务监控或战略性的财务监控，在本文中，两者是统一的。它既是母公司对子公司或“三会”（股东大会、董事会、监事会）对公司高层或公司高层对战略单元的财务监控，又是基于对公司战略实施的监控。

战略财务监控是许多理论工作者十分感兴趣的课题。战略管理财务监控首先是作为母公司对子公司的管理和控制模式提出来的。1987年，古尔德（Goold）和坎普尔（Campbell）在其著作《战略和方式：管理多元化经营公司中总部的作用》中对财务监控做了经典论述，他们认为大型多元化经营公司总部可采用三种方式：战略规划、财务监控和战略控制。财务监控作为一种重要的控制模型被提出，在这种模型下，战略开发的责任和权力全部交给分公司和业务单位，总公司原则上不检查战略规划，只是对分公司和单位是否完成了计划中预测的财务指标感兴趣，总公司实际上是实行资产投资管理。母公司在子公司的利益往往是通过“三会”伸张的，因此许多情况之下表现为“三会”对战略财务监控的要求。国外学者对战略财务监控的分歧主要存在两个方面：一是对战略财务监控的有效性并没有达成一致的意見；二是对其实施手段存在分歧，矛头主要指向传统的控制手段——预算。有关这两方面的争论我们将在本文的第二章重点阐述。同时，国外许多学者（例如卡普兰、诺顿、皮特、托马斯等）对战略财务监控实施的工具——战略绩效评价体系进行了深入的研究，也为我们开展进一步的研究提供了很好的基础。

国内学者在这方面也进行了有益的尝试，例如：葛晨、徐金发（1999）提出了四种母公司管理、控制子公司的模式：资本控制型、行政控制型、参与控制型和平台控制型，资本控制型模式与古尔德和坎普尔所说的财务监控思想一致。但是国内学者对战略财务监控并形成一致的认识。例如：汤谷良（2000）认为财务监控²应在财务管理体系中居于核心地位，他认为：“公司治理结构以董事会为中心而构建，董事会对外代表公司进行各种主要活动，对内管

²原文中称“财务控制”，与财务监控概念一致，英文为 financial control，本文为统一，一致称为“财务监控”。

理公司的财务和经营，只有董事会才能全方位负责财务决策与控制，从本质上决定公司的财务状况”，因此他认为企业财务控制的主体首先是公司董事会，同时他又承认财务控制的主体也是分层次的和多层次的，CEO 和 CFO 在财务控制体系也有一定地位。汤谷良认为财务控制的客体首先是人（经营者、财务经理等管理者、员工）以及由此形成的内外部财务关系，其次才应该是各种不同的企业财务资源（资金、技术、人力、信息）或现金流转。他主张建立全方位的财务监控体系、多元的财务监控措施和设立顺序递进的多道财务控制防线。因此汤谷良所称的财务监控实际上是内部财务控制，针对的是内外部财务关系以及企业财务资源的安全。但是其论述尤其是财务监控的实施手段又与我们所称的战略财务监控的手段有许多类似之处，因此，正如汤谷良所说，财务监控有层次性，而他却在具体论述中没有严格区分。可见，国内对战略财务监控还没有一个明确、统一的认识。

国外企业在战略财务监控上已经积累了丰富的经验，例如：早在 20 世纪 20 年代，全面预算管理在美国的通用电器、杜邦和通用汽车就已经推行；卡普兰和诺顿提出的平衡计分卡也是在综合了企业实际推行的经验后才形成基本框架的；在 BBRT（超越预算会议桌）提出超越预算绩效模型前，其实早有瑞士亨道银行等多家著名企业放弃了预算，并取得了绩效上的成功。而跨国公司制度和管理上的优越性为其成功推行战略财务监控提供了很好的基础。例如：通用电器就建立了先进的战略推行系统，有一套制度化的高效业务管理系统，这为将 GE 的 CEO、高级经理与管理人士的卓越思想转化为行动提供了良好的平台，GE 可以做到所有的重大战略举措一经提出，在一个月之内就能在财务上获得很好的效果。业务管理系统定位的三个方向（分配财务资源、分配人力资源、总结优秀经验推广）之一的总结优秀经验推广也保证企业的战略学习能力。

国内实务界讨论战略财务监控时，重点往往放在预算和财务总监委派制上。于增彪、南京大学会计学系课题组以及北京工商大学会计学院部分老师等对预算的理论研究和实务作出了很大努力，也形成了一些典型的案例，但是由于预算的固有缺陷³，因此难以完全由它承担战略财务监控手段的重任。财务总监委派制是作为我国国有企业改革的重要举措提出来的，目的是为了解决内部人控制问题，在这里，财务总监是以出资者的身份来监督、控制经营者的财务活动和企业全部财务收支过程，但是财务总监对战略的控制职能还没有有效定义。因此我们有必要对战略财务监控的理论基础和实务做进一步的探讨。

二、战略财务监控与公司治理

战略管理本身实际上就是联系公司治理与公司管理的纽带。当前企业组织形态下，战略管理从提出、通过、实施到监督整个过程都是由董事会和高层经理共同完成的。战略动议一般由总经理（或董事会）提出，经董事会（或股东大会）通过，然后由总经理负责布置实施。由于战略方案的实施直接关系到企业的长久发展，战略管理的整个产生实施过程都受到董事

³将在本文的第二章详细阐述。

会（或监事会）的监督和控制在，许多公司董事会下设了发展战略委员会或战略投资委员会，专门负责企业战略问题。按照公司治理的契约安排，董事会无权干涉企业的日常管理，日常管理由公司管理层负责。日常管理实际上是战略管理的具体细化，因此董事会只要抓住了战略财务监控便已基本控制了企业的命脉。在这一模式下，公司治理结构的各个层次完全融入了战略管理的全部过程，公司治理与公司管理通过战略管理建立了桥梁。因此战略财务监控与公司治理有天然的联系。

目前我国讨论公司治理的文献大都局限在治理结构的构建方面，实际上公司治理还有许多广阔的研究领域，例如“三会”如何应用财务监控机制使公司治理更加富有成效就是一个很值得研究的课题。这个问题首先由傅元略（2002a）提出，他认为：没有将公司财务监控贯穿于公司治理的始终、公司治理还未按其需要对财务监控进行重构和充分应用公司网络信息系统的优势，这两点是造成我国公司治理实务空白和公司治理空洞化的主要原因。因此，战略财务监控是完善公司治理的重要手段。

在我国公司法和上市公司治理准则中对董事会和监事会都赋予了监控职能，而公司高层作为战略的提出者和实施者，对战略财务监控具有天然的责任。因此，按照我国公司治理的模式，董事会、监事会和公司高层在财务监控中占主导地位（傅元略，2003）。如果公司管理没有达到企业价值增值的要求，董事会就可以通过调整战略管理规划达到影响日常管理的目的。董事会可以根据财务监控系统适时掌握战略实施动态，及时召开董事会，对战略实施必要的控制。股东的控制权一般仅通过投票选举和更换董事会和监事会成员，再由监事会监督董事会和公司高层，由董事会聘任总经理，以取得间接的财务控制权（傅元略，2003），而且在实时财务报告还没有实现之前，受制于公司信息披露机制的制约，股东对信息披露的及时性需求是不能满足的，而且股东大会召开的频率要小得多，所以股东大会对战略管理实施财务监控的效果还不会有其他两会理想。

三、研究战略财务监控的意义

从战略管理过程本身来看：战略管理的基本假设是所选定的战略将能实现企业的目标。在战略实施过程当中，由于企业中实施战略的个人缺乏必要的能力、信息等，或对工作认识不够，从而出现行为上的偏差。另一方面，由于原来战略制定得不当，或环境的发展与原先预测的不同，造成战略计划的局部甚至整体不符合实际需要。因此，一个完整的战略管理过程就必须具有战略控制。战略控制在整个战略管理过程中所处的位置如图 1.1⁴所示。

由于受限于《公司法》对企业公司治理的规定，“三会”是不能直接介入企业的日常管理的，只能依赖于公司的信息披露机制获取信息，做出判断，靠手中的重大决策投票权和所有权市场对公司管理层施加影响。而子公司大多数也是法人单位，有些甚至是上市公司，有自己的自主经营权，母公司同样也不能对子公司的管理随意干涉。这就为战略控制提出了难

⁴杨锡怀. 1999. 企业战略管理：理论与案例. 北京：高等教育出版社，273

题。公司战略确定之后，无疑应制定和实施相应的全面财务战略，为公司的经营战略提供支持，为股东创造最大的价值。战略内容包括：基于价值创造的资本结构和股利政策、重大金融交易决策，如股票发行、借贷等。其涉及的业务领域包括：金融市场、财务会计、管理会计、税务等。但财务管理的方法可以发挥作用之处还不止这些，企业可以根据自己的实际情况考虑实施战略财务监控的可能性。战略财务监控由于关注点主要放在财务方面，信息比较综合，在反映企业实际状况的同时，只要加强指标的可追溯性，提高指标的解释能力，就可以达到事半功倍的效果。现代数据技术和信息通讯技术的发展无疑为我们构建财务监控模型提供了有力的技术保障，因此战略财务监控就具有前所未有的吸引力。

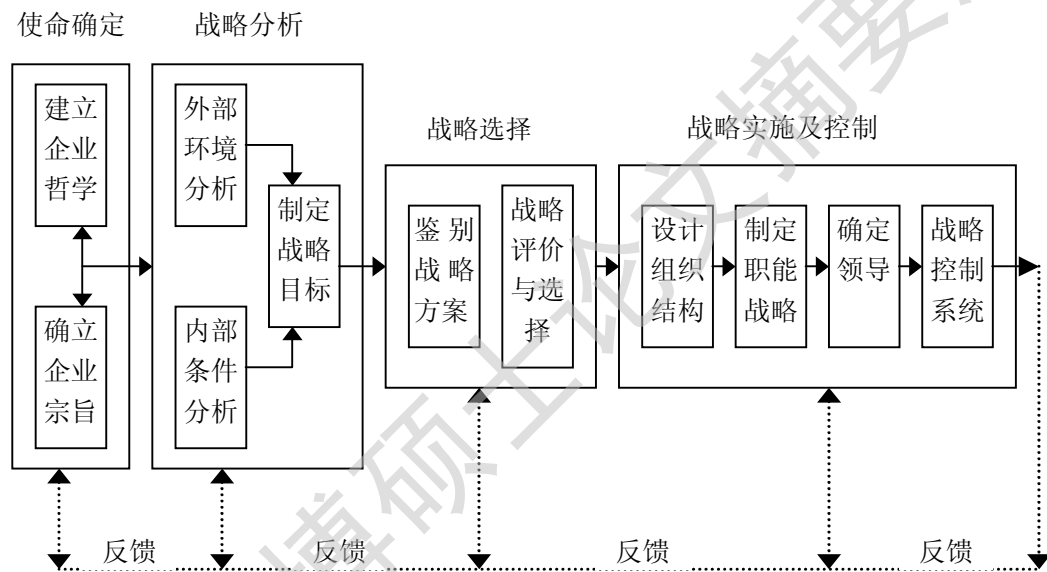


图 1.1 作为反馈系统的战略管理过程

四、本文拟讨论的主要内容

由于企业战略决定着企业的未来走向，因此它的成败关系企业未来的命运。在管理的层次中，战略管理是最高层次，虽然我们提倡战略监控者参与到战略的实施细节中去，但是在现实中，战略监控者往往不可能直接参与战略的执行，因此，对脱离战略执行的战略规划和战略控制就存在理论上的争论。另外，鉴于我国目前对战略财务监控的研究缺乏系统的体系，本文拟讨论的主要内容安排以下：

首先我们将对战略财务监控的理论纷争做一个简单的分析，以便为本文提供理论基础和作行文思路的铺垫；接着我们将讨论战略财务监控的特点、适用范围和设计流程问题；战略绩效评价体系是战略财务监控的工具和基础，战略绩效评价体系设计的好坏直接关系到战略财务监控的有效性，因此，本文将重点讨论这一问题；供需链的绩效评价和财务监控是战略财务监控的特殊问题，因此本文将单辟一章重点讨论；最后，我们结合中外案例提出我国企业加强战略监控的几点看法。

第二章 战略财务监控的理论纷争

战略财务监控是战略管理的一个重要内容，但是不同战略管理学派对战略财务监控的态度是不一样的，归根结底是各个流派对战略的认识存在片面性；作为战略财务监控的传统手段的预算也是存在广泛争议的对象，超越预算已是一个时代要求。因此本章就这两个问题展开了讨论。

一、战略管理理论流派之争

战略财务监控的理论基础战略管理理论对战略监控存在着不同的看法。战略管理是管理学中研究文献相当丰富的研究领域，因而流派众多，明茨伯格（2002）将它们总结为十个流派，又分为三类，第一类包括设计学派、计划学派和定位学派，它们都是说明性的学派，关注的是战略如何明确地表述，而不是战略形成过程中的一些必要工作。第二类学派对战略形成过程中的具体方面进行了思考，它们侧重于描述战略的实际制定和执行过程，而不是侧重于理想的战略行为。结构学派是最后一个学派，以明茨伯格和米勒等人为代表。这一学派崇尚综合，将战略的各个组成部分，如战略制定过程、战略内容、组织结构和组织关系等集中起来，归结成清晰的阶段或时期，战略制定必须反映战略在不同状态下的跃变。

第一类学派将战略制定看成是一个有意识的、深思熟虑的过程，它们对战略控制十分感兴趣，它们认为战略控制就是保证组织按他们计划好的战略路线前进，西蒙斯（Simons）曾称之为“控制论的观点”（cybernetic view）。我们在第一章已经讲过：战略管理的基本假设是所选定的战略将能实现企业的目标。为了进行战略规划进而进行战略控制，按照第一类学派的观点，企业必须能够预测它周围环境的发展动态，并能控制它，或简化地认为其是稳定的。另外，第一类学派采用了程序化的战略规划手段。而这恰恰是反对者攻击的焦点。明茨伯格（2002）把它总结为三点谬论，即：预定的谬论、分离的谬论和程序化的谬论。

连续事件可以被预测，但是对不连续事件的预测实际上是无能为力的。战略规划不仅需要在战略制定之前进行预测，而且也需要在战略制定过程中保持稳定，这样的假设在现实中很难满足。在突变的市场环境中，应对战略在一个适应性很强的企业中随时随地地出现，它们是不会出现在企业精心构思的战略表中的。这就是预定的谬论。

战略规划和研究工作都是以人的个性为出发点的，其目的是把人的行为系统化。第一类学派错误地认为：计划和政策可能通过管理系统得以实现，因为管理系统掌握了与任务有关的知识，因此，只是因为管理不再是完全沉湎于任务本身的细节当中，使真正的例外管理和真正的政策导向在今天成为可能。也就是说，管理系统进行思考，那么思考就应当从行动中分离出来，战略应当从战术中分离出来，战略制定应当从战略实施中分离出来，战略家也应当从他们的战略目标中分离出来。管理人员在采用遥控来管理，诀窍在于把信息集中起来，让高层管理人员不需要纠缠于低层的细节中去。明茨伯格（2002）认为这是危险的谬论，并

称之为分离的谬论。因为那会让执行者按脱离于细节的战略规划行事。明茨伯格（2002）批评的依据之一就是不可忽视的硬数据的薄弱环节。战略管理人员和计划人员能够从日常管理细节中分离出来是基于这样的假设，即：他们能够通过正式的渠道获得情报。公司许多数据被硬化和集中，以让人易于理解的但却是模糊的形式提供给这些人员。这样的信息存在以下缺陷：硬数据的范围有限，缺乏丰富性，往往不能包括重要的非经济的和非量化的因素；在战略制定过程中，许多硬数据在保证有效使用的情况下，过于集中了，在信息集中的过程中，大量的信息内容被删除了，而且常常将信息的本质给丢掉了；由于缺乏及时性，以致无法发挥作用；相当数量的硬数据也是不可靠的，人们对“统计资料”给予《圣经》般的权威和尊严是不合时宜的。

有效的战略在某种程度上必然是随机应变的战略，尽管它也是经过深思熟虑的，但通常表现出来的是比非正规想象还要随意的机会，重要的是，间或的学习、偶然的发现、以及对意外模式的认识，这些东西往往在新颖的战略发展过程中起关键作用。明茨伯格（2002）认为战略规划的失败是程序化的失败，是对不连续事件进行预测的失败，是将改革制度化的失败，是硬信息取代软信息地失败。

我们认为，在信息化的时代，明茨伯格（2002）所提出的这些挑战仍然存在，但是只要我们在充分重视的同时，加强技术开发（如加强数据挖掘）还是可以加以改善的，对于信息的及时性问题在网络化环境下更是好解决，关键是建立预警系统和提高关注度。我们认为有事实依据的数据总比臆想的东西可靠性要大些，但是要有怀疑的态度，时刻不要忘记去验证和补充。毫无疑问，战略家将自己从日常细节中分离出来的做法是危险的，将自己沉浸于日常细节中，能够得到战略启示。但在日益庞大的现代企业中要求这么做无疑不可能，因此，我们认为，战略制定者首先必须是实践者，在可能的情况下，多了解和体会日常细节，同时应该发挥整个企业的学习机制，像海尔那样，将每个员工都视为战略经营单位（Strategy Business Unit），发挥他们的战略理解能力和想象力。对于明茨伯格所说的三个方面的失败，我们也是可以控制在合理的范围之内的，关键是要突破第一类学派的框框，引进其他合理的思路。

与第一类战略学派针锋相对的学派就是学习学派，这一学派把战略学派看作一个应急的过程。前面已经讲过，深思熟虑的战略中心在于控制，它认为管理意图在行动中实现。而应急的战略强调学习，通过采取行动逐渐理解那些本应置于首位的管理意图，它承认组织的试验能力，采取单独的行动就会收到反馈的信息，并且这个过程将会继续直到组织将注意力集中在那个会成为组织战略的模式。在学习学派的理论中，战略的制定首先必须采取不断学习的过程的形式，在这一过程中，战略规划和执行的界限变得不可辨识。战略可以在任何地点，以任何方式出现，有些战略可能不会得到重视，而另外一些被管理层采纳，用来在组织中推广，或推广到高的管理层来推动它们发展。我们可以从克罗森等（1997）提出的组织结构看出组织通过学习产生战略的过程。他们认为学习在个人、小组、组织三个层次上发生，直觉、解释、集中、制度化四个基本过程把这三个层次联接起来。“直觉是发生在个人层次上的潜意

识的过程，它是学习的开始，必须出现在单个人的心中。解释是挑出个人学习中有意识的因素，在小组层次上分享。集中就是接下来改变组织的共同理念，搭起通向整个组织的桥梁。最后，制度化就是通过将学习置于系统、结构、路线和实践中而使学习贯穿于整个系统。”“首先是认识上的理解，然后是学习，接下来企业阐述这些理解，使之内在化成为企业的文化，最后制定计划，使这些理解正规化。”（明茨伯格，2000，p146）可以这么认为，整个学习过程就是知识由隐性知识转化为显性知识的过程。

我们认为在战略的提出阶段和执行过程中的充实、修正阶段完全可以参考学习学派的观点。因此战略控制本身应该拓宽视野，超越战略规划。并非仅仅深思熟虑的战略有效，应急的战略也是有效的，战略控制应该吸收学习学派的诸多优点。而以明茨伯格、米勒等为代表的结构学派就综合了其他九个学派的优点，其观点也是本文的理论基础。

著名管理学家罗伯特·西蒙斯（Robert Simons）1995年的著作《控制的层次：管理人员如何采用富有创新精神的控制系统来推动战略革新》（*Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*）对战略控制的论述符合上述观点。⁵西蒙斯将管理控制系统定义为“正式的、以信息为基础的例行工作，它是管理人员用来维持和更改组织活动模式的程序”。西蒙斯引入了四个层次的控制概念：信念体系（“为组织提供价值观、目的、方向”）、边界体系（确定了行为的界限）、诊断控制体系（更加便利的反馈体系，能确保目标的实现）、战略实施的工具和交互控制体系。

在现实中，诊断系统普遍存在，但是西蒙斯强调管理人员应该尽量少注意它，而应该重视交互控制体系。两者相比较，交互控制系统推动了研究和学习，允许新战略作为参与者出现在整个组织中对感觉到的机会和威胁进行响应。高级管理人员愿意为特别的考虑选择一种诊断系统，使自己定期亲自融入到下级的决策活动中。西蒙斯提出的模型关系到行为模型。有些企业尽管没有正式的计划和目标，使用这些系统的管理人员却能保持一贯性并知道创造性的检查过程。多变的日常行为和创造性的实验结合成一个统一的模型来应付战略实施中不确定的因素，并且随着时间的推移变成了已实现的战略。

二、超越预算

另一个争议则是针对与战略管理息息相关的预算。预算作为一种重要的控制手段广为采用。但是针对预算的批评也是不少。通用电器前总裁杰克·韦尔奇甚至尖锐地批评：“预算是美国公司的祸根。它根本不应该存在。制定预算就等于追求最低绩效。你永远只能得到员工最低水平的贡献，因为每个人都在讨价还价，争取制定最低标准。”⁶实施上像沃尔沃汽车、宜家、SKF、博里亚利斯、Boots 和瑞士亨道银行等世界知名企业都已经放弃或仅部分使用预算。我们将针对预算的批评总结为以下几点（明茨伯格，2002，p53~54；德瓦尔，2002，p205~206；

⁵转引自“亨利·明茨伯格等. 刘瑞红等译. 2002. 战略历程：纵览战略管理流派. 北京：机械工业出版社，43~44”

⁶安德烈 A. 德瓦尔. 汪开虎译. 2002. 绩效管理魔力：世界知名企业如何创造可持续发展. 上海：上海交通大学出版社，205

潘爱香、高晨，2001，p4~5):

- ✧ 首先看看战略选择时的资本预算。编制资本预算是战略管理的一项既定的程序，基层管理者和高层管理者通过它可以向高一层的管理者或董事会提交其项目建议书并获得批准。编制资本预算似乎就不是制定战略的手段，而是组成项目思考和向高级管理人员汇报这些项目的正式手段。
- ✧ 项目最好是单个地由部门逐级提交上来的，为了便于正式分析，必须舍弃任何基层单位的协同配合，由于协同配合是创造性战略的真正精华，这样资本预算必定阻碍了协同作用。
- ✧ 预算强化了命令—控制型管理模式，妨碍了诸如分散管理、授权管理、偶然管理和团队管理等主动精神的发挥。
- ✧ 预算在会计年度是固定的，它们限制了增长期望，也限制了成本降低。预算鼓励的不是突破性绩效，而是边际进步。
- ✧ 预算没有足够考虑到一个组织的真正价值驱动因素：知识和知识能力。
- ✧ 预算不能为 CEO 提供可靠的数据和预测。预算通常是对目前趋势的判断，不考虑公司环境的变化，
- ✧ 预算妨碍了公司内部部门之间和业务单位之间协同作用的发挥，因为预算鼓励的是为自己的目标而奋斗。
- ✧ 预算包含过多的细节和参数。要在各级经理之间反复循环多次才能对预算数字达成共识。

预算也不是一无是处，它之所以有广泛的市场，因为预算在理论上有一定的合理性，在实践中也有成功的典范。潘爱香、高晨（2001）认为：全面预算为企业契约关系的贯彻、推行机制；全面预算是企业组织结构的组成部分；全面预算是企业与环境的相互依存和适应机制。基于以上三点，她们认为全面预算管理之于企业的地位不可动摇。接着她们结合南京大学课题组（2001）对我国预算实行状况的调查报告，认为我国实行全面预算无论是认识还是实践上本身就存在偏差。

我们认为，我国大部分企业管理水平较低，与全面预算产生发展（20 世纪 20 年代后）的历史背景有一定的相似，而且决大多数企业还没有改造成学习型组织，因此实行全面预算对改进部分企业的管理水平、明确权责利有一定的功效。但是所有这些并不影响我们前面对预算的批评。战略财务监控所采用的绩效评价体系就必须超越预算。预算指标非常详细，本文提出的战略财务监控绩效评价体系所采用的平衡计分卡则关注于关键成功因素指标。由于过分注重可计量的特征，全面预算在指标设计上就没有战略财务监控灵活，虽然全面预算也可以通过不断调整以适应不断变化的形式，但其对形势的反映是迟钝的、滞后的，因为它不具备战略财务监控所具有的自动学习机制。战略财务监控更强调适时性和创新能力。但是，我们应该能够自信且令人信服地解释取得的绩效水平，甚至当他们偏离了我们的计划和预期时也是如此。

1998 年，33 个主要来自欧洲的机构成立了一个团体，叫“超越预算圆桌会议”（BBRT）。它是非盈利性组织“国际高级制造业协会”的一部分。BBRT 对预算的替代方案进行了研究。该团体的任务是找出已放弃预算的组织，通过案例研究向其成员展示他们的发现。通过这种方式，该团体开发了一个不需要预算的组织运行模型（德瓦尔，2002），如图 2.1 所示。

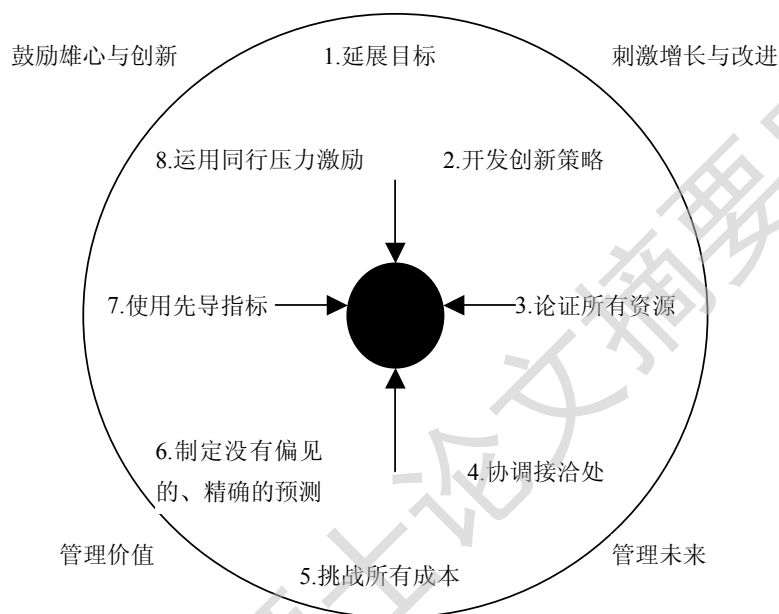


图 2.1 超越预算绩效模型

下面我们就模型中所提出的八个步骤一一解释：

1. 制定阶段目标。在这一步骤，固定不变的僵化的预算被相对的或阶段性的目标所替代。它们是根据内部或外部的基准比较确定的，只对数量有限的关键价值驱动因素制定了目标。
2. 开发创新阶段。将战略细化到组织最低层，战略开发程序改变了以往一年一度的从上到下的方式，成为连续的、公开的程序。战略的形成由基层的经理完成，高层经理制定战略方针、目标，并对战略保留否决权。高层经理和基层经理讨论制定好的战略以及行动计划的可行性。
3. 论证所有资源。对资源的管理不是基于短期的预算，而是投资周期内期望的增值。为此，需要全面了解组织的稀有资源。
4. 协调交叉领域。进行管理和协调的基础不是部门预算，而是业务单位和运营过程之间的因果关系。高层经理从各个角度看待战略计划和风险，鼓励整个组织的信息共享。
5. 挑战所有成本。要不断询问成本是否为组织增加了价值，成本管理重心从成本转向

了价值。

6. 制定没有偏见的、准确的预测。使用预测不仅时为了保证按计划运行，还要管理战略执行，制定战略决策。由于滚动预测没有与经理们的绩效联系起来，地方经理能诚实汇报其单位的准确信息。
7. 使用先导性指标。不使用大量详细的报告，只需使用数目有限的关键“先导性”（向前看的）和“滞后的”（向后看的）指标。重点是理解造成问题的根源，管理者可以关注需要做出解释的偶然情况和特殊问题。
8. 应用同行压力进行激励。不要把奖励挂靠在个人绩效上，应该挂靠在单位绩效和组织的总体绩效上。绩效讨论的重心不再是商议目标，而是必须达到的最低绩效水平和其他经理相比的绩效水平。

BBRT 提出的超越预算绩效模型恰好与本文前面的观点不谋而合，因此其主要观点可以作为建立战略财务监控体系的参考，但是这种模型需要企业要有较高的管理水平，企业可以根据管理水平的实际情况予以采用。

有关两派的争论还远没有结束，无疑，超越预算绩效模型是一个先进的模型，就连汤谷良（2003）也承认，“超越预算”或许代表着企业管理控制的发展方向。但是他又辩论说，就当前而言，预算的历史悠久，已被广泛接受，而且，受制度和管理水平的限制，超越预算绩效模型不具有普遍适用性。于增彪（2003）从实际经验出发，更是大胆认为预算会长久存在。理由有三，一是标杆法、平衡计分卡、流程优化等这些新的、先进的管理理论与方法与现行的预算管理理论与方法并不矛盾。其二、不同预算使用者对预算的理解其实是不一样的，例如通用汽车 20 世纪初的预算被当作在分布式分权管理基础上的整合，并不是“命令—控制”和助长分散化。其三、预算如同其他管理理论也在随环境变化不断发展。因此我们认为将预算嵌入平衡计分卡中实际上是可行的。将预算嵌入我们拟采用的平衡计分卡绩效评价体系，由于预算固有的特性，实际上将战略财务监控与激励机制联系了起来，我们可以参考 BBRT 的“超越预算模型”对实施过程进行改进。

第三章 战略财务监控设计

在对战略控制基本理论问题有一个清晰的认识之后，本章我们将重点讨论战略财务监控的特征、使用范围以及战略财务监控的设计流程。

一、信息化环境下的战略财务监控的特征

本文所提的战略财务监控是适应当前信息化环境的产物，融合了不同战略管理学派的成果，因此具有不同于以往控制手段的一些特征。

1. 战略财务监控机制是建立在企业信息化平台上的

现代信息技术的发展，企业 Intranet 的建立，无疑为我们进行战略财务监控提供了便利的手段，如何利用这一手段解决战略财务监控问题便是本文重点探讨的内容。我们认为，战略财务监控系统首先是针对内部管理需求的，即首先是内部管理信息系统，再根据法定要求或相关利益者和企业管理当局双方的契约安排，确定对相关利益者披露信息的级别和内容。但是必须明确的是：计算机分析可以作为科学决策的有效依据，但毕竟是程序性的东西，用计算机系统评价和监督战略管理实施就难免有局限性。个人的价值观、道德观、偏好、个性及情绪等是不能被程序化的。计算机系统应作为科学决策的工具，而不能越俎代庖地成为决策的主体。我们应有效地将计算机信息系统引导向促进信息的有效收集以及战略评价过程中科学分析与直觉的有效结合。美国政府总审计局对计算机在战略评价的恰当作用作了如下结论：“其目的在于提高判断的质量和扩大判断的范围。计算机不应被看作是问题答案的提供者，而应被看作为将科学与判断相结合并使之明晰化的工具。这种结构的明晰性及决策制定者对‘假如这样应当怎样’这类问题进行探索和考察的能力，对于进行判断是很有价值的。”⁷

2. 战略财务监控具有自学和自我适应机制

战略财务监控作为对企业战略控制的重要手段就理所当然地负担起通过对战略的不断改进提升企业的绩效水平的重任。战略财务监控的目的是保证战略管理的灵活性，促进企业的不断学习和行动，因为战略实施过程不是完全可以预测的，企业环境在不断变化。战略财务监控不是要给战略管理套上镣铐，要防止财务监控体制变成另一个作茧自缚的官僚机制，它不能是形式主义的、完全预期的，关键是要督促战略规划从文字上的表述变成实际的行动，使管理人员和雇员了解战略实施的关键问题，形成对战略实施效果不断反思和改进实施手段的自我完善过程。

3. 战略财务监控重视企业核心能力的培育

在当前这个多变的社会，战略管理的要素则在于培育企业对战略资源（尤其是人力资源）的运用能力（即所谓的核心竞争力）。各个企业的核心能力各有差异，KPM Thorne 和 Malcolm

⁷ GAO Report PAD-80-21, 17, 转引自“弗雷德·R. 戴维. 1998. 战略管理. 北京：经济科学出版社，320-321”

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库